

□ використовувати для виготовлення напоїв інвертований цукровий сироп, що дозволить зменшити його витрачання на 1—1,5 %;

□ практикувати варіння цукрового сиропу безперервним способом, що дозволить усунути місцеві перегріву цукру, особливо під час варіння на вогні, та зменшити втрати сухих речовин на 0,5 %;

□ організувати утилізацію всіх речовин, що містять цукор та утворюються в процесі виробництва (промивні води після промивання фільтраційних матеріалів, мішків, обладнання, брак продукції і т. д.);

□ під час збирання та зберігання рідин, що містять цукор, передбачити заходи, які виключають бродіння;

□ ретельно фільтрувати компоненти купажного сиропу, що дозволить уникнути багаторазової фільтрації купажного сиропу;

□ проводити детерпенізацію штирсових настоянок до вве-

and similar papers at core.ac.uk

provided by Institutional Repository of Vadym Hetman Ky

матів та пристроїв;

□ забезпечити всі виробничі ємності мірними шкалами та ретельно виміряти об'єм ємностей.

Отже, впровадження запропонованих заходів на підприємствах безалкогольної промисловості дозволить збільшити обсяги виробництва за рахунок інтенсивних факторів та поліпшити основні показники фінансового стану підприємства.

П. Я. Хомин

кандидат економічних наук, доцент
Тернопільська академія народного господарства

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ЗА ДАНИМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Діяльність будь-якого підприємства виробничої сфери спрямована, зрештою, на забезпечення максимально можливого обсягу прибутку за ситуації, що склалась на ринку товарів, робіт і послуг. У свою чергу, це можливо при умові якнайбільшої реалізації продукції, до того ж, поряд із її низькою собівартістю, за високими цінами. Тому економічний аналіз на підприємстві ефективним буде при умові, що тут безперервно контролюються триєдині складові фінансових результатів:

обсяг реалізації, собівартість продукції (робіт, послуг), ціни продажу.

При цьому слід мати на увазі, що активний вплив менеджерів підприємства на формування фінансових результатів за цими складовими неоднаковий. Якщо обсяг виробництва в принципі повністю залежить від рішень менеджерів, а на витрати виробництва вони впливають частково, то їхній вплив на формування цін доволі обмежений. При цьому він активніший у випадках цінової політики, головною метою якої на певному етапі є розширення ринку збуту, коли ціни продажу свідомо знижуються навіть до рівня критичної точки, і виручка від реалізації дорівнює собівартості реалізованої продукції, отже, немає ні прибутку, ні збитку.

Досягнення ж вищих реалізаційних цін на продукцію підприємства не завжди залежить від ефективності управлінської діяльності менеджерів. Як відомо, ціни формуються під впливом попиту й пропозиції, і на них впливають в першу чергу такі макроекономічні показники, які не залежать від діяльності окремих підприємств. Зокрема це грошові доходи населення, індекс інфляції, емісія грошей, облікова ставка Національного банку та ін.

Однак це не означає, що формування цін на продукцію (роботи, послуги) перебуває поза увагою менеджерів підприємств. В умовах ринку саме продумана цінова політика є гарантом успішного функціонування підприємства, оскільки тут проходить жорстке економічне регулювання, і нехтування його законами призводить до банкрутства підприємств. Як це не парадоксально, але нерідко воно трапляється не тільки при низьких реалізаційних цінах, коли вони не покривають витрат виробництва, але й при максимально високих. В останньому випадку це зумовлює зниження попиту на продукцію (роботи, послуги), які продаються за завищеними цінами, що й призводить до затоварення підприємства, поступового згортання тут виробництва, зрештою, його банкрутства.

Тому управлінський облік реалізації продукції повинен насамперед забезпечувати менеджерів високоаналітичною достовірною і повною інформацією, яка дає можливість на основі її всебічного аналітичного осмислення приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо поведінки підприємства на ринку. До того ж такі рішення мають бути оперативними (терміновими), вони не можуть бути довготривалими, оскільки ситуація на ринку щоразу динамічно змінюється. Тому необхідно адекватно

тно реагувати на такі зміни, і приймати виважені рішення щодо збільшення чи зменшення обсягу продаж, зниження чи підвищення цін реалізації, заміни одних видів продукції у зв'язку з насиченням ринку одними товарами та дефіцитом інших. Отже, в умовах ринкових відносин економічний аналіз повинен бути якомога оперативнішим, або й прогнозним.

Така постановка економічного аналізу на підприємстві передбачає ув'язку всіх його сегментів в одну систему, бо, наприклад, обґрунтована цінова політика підприємства на ринку можлива за умови вичерпної інформації про витрати виробництва, оскільки маневрування цінами на тривалу перспективу обмежується зоною маржинального доходу.

Таким чином, економічний аналіз реалізації продукції (робіт, послуг) та формування фінансових результатів ґрунтується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу реалізації, виручки і собівартості. У процесі управлінського обліку виявляється роль і вплив цих чинників на формування фінансових результатів; такою інформацією оперативно забезпечуються менеджери підприємства, що дає можливість ефективно її аналізувати і на цій основі управляти діяльністю підприємства в напрямі його високо-рентабельної роботи не тільки в поточному періоді, але й на тривалу перспективу.

У процесі економічного аналізу за даними управлінського обліку в першу чергу визначається обсяг реалізації продукції (робіт, послуг), який забезпечує беззбитковість виробництва, так званий поріг рентабельності. Як правило, його відображають графічним способом на основі розрахунків маржинального доходу, маючи на увазі, що такі розрахунки є лише орієнтовними, оскільки ґрунтуються на умовних допущах, що в аналізованому періоді не змінюються ціни на продукцію, змінні та постійні витрати. Однак реальність така, що ці чинники є динамічними, тому будь-які найточніші попередні розрахунки доводиться щоразу коригувати, бо застарілі дані управлінського обліку при проведенні економічного аналізу не тільки не корисні, але й шкідливі.

Для визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), яка забезпечує досягнення точки беззбитковості (порогу рентабельності) при проведенні економічного аналізу за даними управлінського обліку можна скористатись формулою:

$$B = PB + 3B,$$

де B — сума виручки, яка достатня для досягнення точки беззбитковості продаж;

PB — постійні витрати;

$3B$ — змінні витрати.

Наприклад, на молокопереробному підприємстві постійні витрати за місяць становлять 70 тис. грн, змінні — 90 тис. грн. Отже, для покриття цих витрат необхідно реалізувати продукції на $(70 + 90) = 160$ тис. грн, у результаті чого підприємство не буде мати ні прибутку, ні збитку.*

На основі попередніх даних можна визначити обсяг продукції в натуральних одиницях, який необхідно продати для досягнення виручки, що забезпечує беззбитковість підприємства. Для цього необхідно суму виручки поділити на ціну реалізації продукції $(160000 : 10000) = 16$ тонн. Відразу зауважимо, що наведений розрахунок зумисне спрощено, оскільки на практиці підприємства виробляють не один вид продукції, а декілька. Якщо ж такі винятки є, то все ж таки продукція є неоднорідною, і різні її сорти продаються за неоднаковими цінами. Тому на практиці доводиться проводити складніші розрахунки, пов'язані з визначенням питомої ваги різних видів чи сортів продукції.

Припустимо, на молокопереробному підприємстві виробляють два види продукції: масло й сир. Обсяг реалізації масла у три рази більший, ніж сиру, змінні витрати на 1 т масла складають 5,5 тис. грн, а на 1 т сиру — 6 тис. грн. Ціна реалізації 1 т масла 9 тис. грн, а 1 т сиру 13 тис. грн.

Отже, для забезпечення беззбитковості підприємства за місяць треба продати $(9000 \times 3x) + (13000x) - (5500 \times 3x) - 6000 - 6000 = 0$, звідки визначимо, що $27000x + 13000x - 16500x - 6000x = 70000$, або $17500x = 70\,000$ та $x = 70000 : 17500 = 4$ т.

Таким чином, мінімальний обсяг реалізації сиру має становити 4 т, а масла $(4 \times 3) = 12$ т за місяць.

Виходячи з таких розрахунків, менеджери підприємства повинні контролювати не тільки виробничий процес, його технологію, а й відвантаження продукції споживачам. Враховуючи, що можливість впливу на формування фінансових результатів розосереджена на підприємстві за різними центрами відповідальності: витрати формуються у виробничих підрозділах, а

* Тут ми абстрагуємось від того, що в такій ситуації буде все ж таки збиток, оскільки доведеться сплачувати податки на прибуток та додану вартість.

вплив на виручку здійснює відділ збуту, стає зрозумілою необхідність оперативного обміну інформацією між менеджерами таких центрів відповідальності. До того ж виконаний розрахунок не може бути постійним орієнтиром для менеджерів, адже умови діяльності підприємства не є статичними навіть протягом короткотривалого періоду.

Високий динамізм виробничих ситуацій, кон'юнктури на ринку зумовлює те, що в першу чергу змінні витрати, а, нерідко й ціни на продукцію відчутно міняються мало не щоденно. До того ж відбуваються структурні зрушення в асортименті продукції. Все це приводить до того, що такі розрахунки доводиться постійно коригувати. Враховуючи те, що на більшості підприємств асортимент продукції, яка тут виробляється і реалізується на ринку, значний, обсяг розрахунків зростає в геометричній прогресії, що, зрештою, приводить до повсюдної відмови від їхнього оперативного коригування, а на багатьох підприємствах взагалі не виконують жодного аналізу умов безбитковості, тобто тут відсутній управлінський облік процесу реалізації і формування фінансових результатів. Практично управління виробництвом тут здійснюється лише за технологією, а реалізація продукції має підпорядкований характер його обсягу. У той же час в ринкових умовах залежність повинна бути зворотною, тобто, визначення обсягів виробництва того чи іншого виду продукції проводиться на основі обґрунтованих розрахунків їх можливої реалізації. При чому не завжди мова може йти про безоглядне нарощування обсягів виробництва кожного виду продукції навіть при умові, що вона користується певним попитом. З позиції формування фінансових результатів підприємства часто доцільним є згортання виробництва одного, менш рентабельного виду продукції, і нарощування обсягів більш рентабельного.

У той же час при насиченні ринку певними видами продукції підприємство змушене знижувати ціни на неї, щоб стимулювати збільшення обсягів продаж. Це, в свою чергу, зумовлює зменшення прибутку від реалізації і дає поштовх до зниження обсягів виробництва. Однак прямолінійний підхід тут може бути й помилковим, оскільки попит часто знижується не через абсолютну насиченість ринку відповідною продукцією, а через низьку купівельну спроможність покупців. Тому подібні розрахунки можуть бути орієнтиром лише для короткого періоду. На довший період необхідно враховувати, крім даних суто управ-

лінського обліку на підприємстві, маркетингові дослідження, прогнозні розрахунки росту доходів населення і т. п.

Таким чином, управлінський облік реалізації продукції і формування фінансових результатів вимагає складних, до того ж оперативних, практично щоденних розрахунків залежностей витрат, обсягу реалізації та виручки у взаємозв'язку з іншими показниками, що можливе лише при умові їхньої комп'ютеризації. Однією з головних причин відсутності управлінського обліку на більшості вітчизняних підприємств якраз і є відсутність належної оргтехніки для його ведення. Саме в цьому, на наш погляд, криється розгадка причини неуспіху спроб впровадження нормативного обліку витрат виробництва в недалекому минулому. Хоч його можна розглядати лише як складову частину управлінського обліку, а не його альтернативу, в чому безуспішно намагались переконувати деякі вчені, однак навіть цей метод обліку виявився недієздатним в умовах ручного опрацювання інформації з допомогою калькуляторів. В таких умовах не могло бути й мови про вибір оптимального варіанту обсягу продаж, бо навіть одноваріантний вимагав довготривалих розрахунків, а багатоваріантний був просто нездійснимим.

Н. М. Хорунжак, канд. екон. наук, доцент
Тернопільська академія народного господарства

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ — ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АНАЛІЗУ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Аналіз фінансово-господарського стану підприємств, виявлення закономірностей і тенденцій їх розвитку ґрунтуються на дослідженні показників фінансової звітності. Враховуючи визначальну роль вихідної бази розрахунків при проведенні такого аналізу та інтерпретації отриманих результатів, доцільно розглянути ряд принципових питань, що стосуються методології й практики формування показників бухгалтерської звітності. Значення дослідження даного напрямку пояснюється тим, що прийняття управлінських рішень фінансово-економічного характеру неможливе без врахування конкретної фактичної інформації, яка є результатом проведеного аналізу та являє собою показники, розраховані на основі даних бухгалтерської звітності. Зіставність показників у цьому ви-